

D E C I Z I A nr. 1532/553/17.06.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată legal de dl. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

- Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei societății și semnătura dlui. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., susține următoarele:

I.1. Referitor la aspecte de ordin procedural;

Petenta susține că întreaga inspecție fiscală s-a efectuat încălcând principiul bunei credințe, emiterea avizului de inspecție fiscală cu încălcarea

dispozițiilor prevăzute la art. 98 din Codul de procedură fiscală, cu nemotivarea extinderii perioadei verificate.

Înainte de a formula apărări pe fondul cauzei, petenta înțelege să invoce în fața organului de soluționare a contestației, motive de fapt și de drept, în virtutea cărora solicită constatarea nelegalității actelor administrative încheiate care fac obiectul prezentei cauze.

Un prim aspect pe care îl invocă este cel legat de perioada care a făcut obiectul verificării, reglementată expres prin dispozițiile art.98 din Codul de procedură fiscală.

Petenta susține că societate a făcut obiectul unui aviz de inspecție fiscală emis încă din faza inițială (înainte de orice constatare care ar fi putut da dreptul la extinderea perioadei verificate) pe o perioadă de 6 ani în cazul impozitului pe profit, respectiv de 5 ani pentru TVA, deși conform normelor de drept, în speță art.98 din Codul de procedură fiscală, perioada supusă verificării trebuia să vizeze creanțe fiscale născute în ultimii 3 ani, adică anul 2010 - 2011- 2012.

Petenta invocă faptul că organul de control arată, în analiza pe care o face în RIF-pag.5, conduita fiscală corectă a societății verificate, fiind evidențiat faptul că societatea a depus declarații la termen, a întocmit documente financiar contabile, a condus registru de evidență fiscală, care este complet și în detaliu ținut, relevând în cele din urma faptul că din fișa pe plătitor furnizată de A.N.A.F. nu rezultă obligații restante declarate și neachitate, ceea ce duce la concluzia că în fapt nu au existat motive reale de extindere a perioadei verificate de la 3 la 5 ani. Oricum nu există absolut nici o motivare a organelor fiscale cu privire la aceasta extindere a perioadei verificate fiind încălcate astfel dispozițiile art.98 Codul de procedură fiscală.

Petenta arată că în situația dată nu se poate vorbi despre identificarea pe perioada controlului a unor elemente care să întreprătească organul de control extinderea acestuia, deoarece pur și simplu încă de dinaintea începerii inspecției fiscale, a fost înlăturată prezumția de nevinovatie care dădea dreptul companiei de a beneficia de art. 98 din Codul de procedură fiscală, dispoziție care există și nu poate fi ignorată, și care împreună cu alte dispoziții respectă unul dintre principiile legii în general, nu numai a celei fiscale, și anume predictibilitatea legii, ignorată fiind și întreaga situație de fapt care denotă corecta conduită fiscală a societății, aspect detaliat și scos în evidența de către însăși organul de control.

Petenta susține că perioada fiscală supusă verificării a fost de 5 ani, fără să i se aducă la cunoștința motivul care a determinat aceasta decizie, înainte ca organul fiscal să vadă vreun act contabil al companiei și/sau să identifice elemente care, dacă ar fi fost întâlnite, erau baza în luarea unei astfel de decizii.

Din analiza celor expuse rezultă fără echivoc faptul că procedura actului de inspecție fiscală a fost grav încălcată de către inspectorii fiscali încă din prima acțiune a acestora și încă de la primul act, în speță avizul de inspecție

fiscală, care a fost emisă fără aplicarea principiului bunei credințe și fără respectarea temeiului de lege prevăzut de către Codul de procedură fiscală.

Codul de procedură fiscală menține în continuare, în cuprinsul art.12, regula bunei-credințe în relația dintre contribuabili și organele fiscale.

Un al doilea aspect pe care petenta îl supune atenției și care, în opinia sa, se referă la termenul de prescripție a creanțelor bugetare.

Decizia de impunere emisă de către autoritatea fiscală pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, înscrisă drept perioada fiscală verificată pentru impozitul pe profit, perioada cuprinsă între 01.01.2007 până în 30.06.2013 (01.01.2007 - 31.12.2007- perioada prescrisă), aspect care contravine în mod evident dispozițiilor clare date de către Codul de procedură fiscală cu privire la perioada de prescripție.

Așadar, petenta arată că în conformitate cu dispozițiile Codului de Procedura Fiscală creanțele născute în anul 2007, și a căror verificare a fost dispusă prin Avizul de Inspecție Fiscală emis în anul 2013 sunt prescrise, termenul de prescripție fiind împlinit în anul 2012, adică în 5 ani din anul n+1 în care creanța fiscală s-a născut.

Și în această situație petenta susține că este vorba de ignorarea dispozițiilor imperative ale legislației în vigoare și încălcarea de către inspectorii fiscali a codului de conduită în materie de inspecție fiscală, actele încheiate fiind vădit lovite de nelegalitate (nulitate) de vreme ce sunt întocmite cu încălcarea și ignorarea unor dispoziții clare, iar decizia de impunere cuprinde sume nedatorate prescrise, respectiv accesorii calculate la sume prescrise, credibilitatea acestora fiind afectată în mod evident.

Pe cale de consecință suma de ... lei determinată ca bază impozabilă stabilită suplimentar pentru anul 2007 respectiv impozitul datorat suplimentar în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente acestor sume, sunt nedatorate (prescrise) din motivele arătate.

Petenta invocă următoarele temeiuri de drept: art.68, art.91 alin.(1) (2), art.181 și art.182 din Codul de Procedură Fiscală.

Nu în ultimul rând, petenta arată că un alt aspect care face ca Decizia de impunere emisă să fie nelegală, este acela legat de nerespectarea dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, atrăgând atenția că aceste acte administrative s-au încheiat fără să existe în prealabil discuția finală cu contribuabilul, afirmație dovedită de întreaga corespondență existentă, inspectorii fiscali dovedind și în această situație necunoașterea procedurii, fie reaua credință în relația cu contribuabilul. Emiterea unor documente (înștiințări, adrese) în încercarea de a da sens procedurii prevăzută de art 107, nu au făcut decât să dovedească caracterul de formă (de simularea) a respectării unei cerințe legislative.

Petenta susține că din corespondența purtată cu inspectorii și anexată contestației reiese cu forța evidenței faptul că aceasta pseudo “discuție finală”

inventată de către inspectorii fiscali a fost inițiată doar de dragul unei proceduri care cere îndeplinirea ei, dar care în fond, prin conduita adoptată de către inspectorii (neprezentarea draftului actelor încheiate) au făcut imposibilă materializarea acestei proceduri și formarea unui punct de vedere pertinent față de constatări.

Petenta arată în adresa sa prin care solicita punerea la dispoziție a unui proiect a actelor încheiate, faptul că este imposibil ca un om să rețină constatări pe zeci de pagini și sume rezultate din zeci de anexe, după o simplă prezentare narativă pe care inspectorii au dorit să o facă, aceștia răspunzând solicitării sale într-un mod absolut hilar, explicând faptul că noțiunea “de a prezenta” înscrisă în textul legii nu este similară noțiunii “de a prezenta în scris” conținutul constatărilor.

Petenta invocă, raportat la dreptul contribuabilului de a fi ascultat, respectiv la motivarea actului fiscal, art.9(1), art.43(1)(2) lit.a)-j), art.46, art.107, susținând faptul că din coroborarea dispozițiilor art.43 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, conform căruia “*actul fiscal se emite în formă SCRISĂ*”, cu cele de la art.107(2) “*organul fiscal prezintă contribuabilului actul fiscal (RAPORTUL DE INSPECȚIE FISCALĂ)*” rezultă cu claritate și deloc interpretabil obligația inspectorilor fiscali să prezinte RIF-ul și orice act fiscal încheiat în formă scrisă, astfel încât contribuabilul să poată lua notă de constatările înscrise și, în raport cu acestea, să poată formula la timp punctul său de vedere.

Petenta susține că autoritatea fiscală este pusă să respecte litera și spiritul legii ar fi trebuit să aibă interes maxim în ascultarea contribuabilului, nu numai datorită dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, ci și datorită întregului set de articole conținute de către Codul de procedură fiscală și înscrise în cap II. “*Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*”, principii date spre a fi respectate și nu ignorate (încălcate).

În situația în care petenta susține că nu a fost ascultată, nu a putut formula un punct de vedere documentat, deoarece nu a avut cunoștință de constatările reținute de către fisc, consideră că nu i-au fost respectate drepturile prevăzute de acte normative arătate deja, motiv pentru care legalitatea actelor administrative încheiate este încălcată, iar decizia de impunere prezintă constatări care nu au legătură cu realitatea fiind încălcate dispozițiile art.7 din Codul de procedură fiscală, cu privire la dreptul organului de control de a examina și determina starea de fapt, căruia în mod evident îi corespunde și o obligație corelativă de a determina obiectiv și cu luarea în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare atunci când determină o obligație fiscală.

În sinteză, petenta învederează organului în drept cu soluționarea contestației că în respectarea dispozițiilor legii cu privire la emiterea actelor fiscale, și înainte de a trece la aspecte de fond ale contestației date, să aibă în

vedere importanța majoră a nesocotirii de către inspectorii fiscali a dispozițiilor legale și care se referă la:

- neprezentarea actelor fiscale încheiate în formă de proiect care au condus la imposibilitatea discuției finale, fapt probat de către corespondența anexată;
- neprezentarea pe parcursul derulării inspecției a motivelor care au condus la încheierea procesului verbal în care au fost înscrise constatări ca fiind posibile fapte penale;
- neluarea în considerare a determinării impozitelor și taxelor a unor documente prezentate inspectorilor (facturile emise pentru imobilul construit în regie proprie și ulterior vândut);
- emiterea nemotivată a avizului de inspecție fiscală pentru o perioadă extinsă alta decât cea prevăzută de dispozițiilor art. 94 din Codul de procedură fiscală;
- nemotivarea suspendării și întreruperii controlului, motivul invocat fiind însăși dispoziția legală care dă dreptul suspendării?!
- determinarea obligatiilor fiscale pentru perioade prescrise (2007), și pe cale de consecință petenta solicită să se admită faptul că aceste acte administrative fiscale încheiate în această formă cu nerespectarea condițiilor imperative ale legii referitoare la modul de stabilire a impunerii, organul de control a întocmit un act care nu putea lua ființa în mod valabil, situația în care actul de control fiscal a fost îndeplinit cu nerespectarea prevederilor legale cuprinse în norme imperative intervine sancțiunea nulității, și consideră că actul trebuie anulat.

I.2. Referitor la impozitul pe profit;

Petenta arată că societate X SRL are ca obiect de activitate “*intermedieri în comerțul cu produse diverse*”, cod CAEN 4619, și desfășoară activități de producție de chioșcuri de difuzare a presei, transport de presă pentru diverși clienți interni, și, începând cu anul 2011, activitatea de difuzare a presei în sistem en-gross atât în județul ..., în unele județe din țară și în municipiul București. Totodată, societatea a mai desfășurat activități de distribuție în sistem en-gross de cartele telefonice, bilete RATT, înghețată, etc, mărfuri livrate către distribuitori cu amănuntul de presă.

În perioada 26.11.2013 - 18.03.2014 societatea X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale, care a vizat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2013 și TVA pentru perioada 01.01.2008 -30.06.2013, în baza avizului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013. Ulterior, verificarea s-a extins și asupra impozitului pe dividende pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2013, în baza avizului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013.

a) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

-societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în perioada februarie - martie 2007, contravaloarea unor consumuri de materiale auxiliare, respectiv profile rigips și PVC, lacăte, tablă, broaște, șuruburi, fittinguri, vopsele etc, în sumă de ... lei, fără ca acestea să aibe documente justificative de intrare, prin urmare, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) acestea sunt cheltuieli nedeductibile fiscal;

-societatea înregistrează, în luna decembrie 2007, ca și cheltuială deductibilă suma de ... lei, aferentă facturii nr. ... / ...2007 emisă de societatea P... C... L... din Cipru, reprezentând "contravaloare servicii conform contract de consultanță nr.... / ...2007. Întrucât nu s-au prezentat documentele justificative privind aceste prestații, cheltuiala cu aceste servicii este nedeductibilă fiscal, petenta susține că constatările referitoare la existența unor cheltuieli fără documente justificative, respectiv insuficient documentate sunt aferente perioadei fiscale 2007, perioada prescrisă în conformitate cu cele arătate la punctul 1) din contestație.

Petenta invocă prevederile art.68, art.91 alin.(1) (2), art.181 și art.182 din Codul de Procedură Fiscală, solicitând să se constate prescripția sumelor de ... lei aferente anului fiscal 2007, reținute cu titlu de baza impozabilă suplimentară precum și a impozitului de ... lei aferent acestuia și a accesoriilor aferente.

b) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

Societatea a înregistrat în contabilitate în perioada supusă verificării cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând amortizare aferentă chioșcurilor de distribuție a presei deținute în proprietate, și pentru care au fost încheiate contracte de comodat cu diverși clienți, prin care acestea au fost puse la dispoziție gratuit. Această cheltuială a fost considerată ca nefiind aferentă veniturilor impozabile ale societății, așa cum este prevăzut la art.21 alin.(1) din Codul fiscal și prin urmare, ca nedeductibilă fiscal.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au reținut că amortizarea aferentă chioșcurilor de distribuție a presei date în comodat unor clienți, nu reprezintă cheltuială aferentă veniturilor impozabile ale societății,

Petenta precizează faptul că societatea a încheiat cu respectivii clienți contracte de distribuție a presei. În baza acestor contracte, societatea livrează mărfuri către acești distribuitori cu amănuntul de presă, cărora le pune la dispoziție o parte din logistica necesară distribuirii mărfii și anume, chioșcurile de difuzare a presei. Astfel, prin punerea la dispoziție a mijloacelor de distribuție a presei, ce reprezintă o obligație contractuală, către subdistribuitori, se asigură îndeplinirea obiectului contractului de distribuție.

Prin urmare, pentru a realiza activitatea de distribuție en-gross a presei, activitatea din care societatea obține venituri, societatea X are obligația de a pune la dispoziția clienților sai, distribuitori cu amănuntul de presă, a mijloacelor necesare difuzării de presă, adică a chioșcurilor respective.

Petenta invocă și faptul că, așa cum au reținut prin RIF și organele de control fiscal, activitatea de difuzare a presei în sistem en-gross reprezintă peste 90% în totalul activității societății.

În concluzie, petenta arată că organele de control fiscal au reținut în mod eronat faptul că amortizarea aferentă chioșcurilor date în comodat nu reprezintă cheltuială aferentă veniturilor impozabile, întrucât acestea sunt puse la dispoziția distribuitorilor cu amănuntul de presă, în vederea realizării obiectului contractului de distribuție, în urma căruia X obține venituri din distribuția en-gross de presa. Astfel, amortizarea chioșcurilor este o cheltuială aferentă obținerii de venituri - venituri din distribuția de presă, fiind respectate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, și deci această cheltuială reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Mai mult, petenta susține că organele de control fiscal invocă în aprecierea deductibilității cheltuielii cu amortizarea art.21 alin.(1) din Codul fiscal, în condițiile în care aceasta apreciere trebuia să se bazeze pe prevederile art.24 din Codul fiscal, ce reglementează amortizarea fiscală.

Chioșcurile de difuzare a presei au fost exploatate, așa cum a aratat mai sus, în scopul activității economice, stând la baza derulării contractelor de distribuție a presei, activitatea generatoare de venituri, prin urmare, amortizarea chioșcurilor respectă normele fiscale admise, și deci este deductibilă fiscal, în conformitate cu art.24 din Codul fiscal.

Pentru considerentele de mai sus, petenta solicită anularea constatărilor potrivit cărora societatea este decăzută din dreptul său de a deduce cheltuiala aferentă amortizării chioșcurilor de difuzare a presei.

c) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

Societatea a înregistrat în contabilitate în perioada 01.01.2007 - 30.06.2013 investiții efectuate la imobilul situat în ..., str. ... nr...., jud. ..., în baza contractului de antrepriza nr. ... / ...2006, încheiat între X SRL, în calitate de antreprenor general și asociatul unic al acesteia, dna. N... S... S..., în calitate de beneficiar.

Conform contractului de antrepriza, lucrarea are termen de finalizare 30.12.2013. Până la data supusă verificării, societatea nu a întocmit procese verbale de recepție parțială sau definitivă a lucrărilor, lucrarea nu a fost recepționată și nici facturată beneficiarului, deși a fost începută înainte de anul 2006, iar majoritatea lucrărilor au fost efectuate până în anul 2011.

Lucrările înregistrate de societate au ca destinație finală reamenajare imobil (tencuieli interioare și exterioare, pardoseli, tâmplarie, instalații de încălzire, alimentare cu apa, sanitare, etc.) și dotare cu mobilier (mobilă, corpuri de iluminat).

Bunurile materiale achiziționate au fost date în consum pe baza bonurilor de consum și au stat la baza întocmirii devizelor de lucrări de către X SRL, pe măsura efectuării și punerii în operă a lucrărilor.

Contravaloarea consumurilor de materiale la care se adaugă și manopera, cuprinse în devizele de lucrări aferente acestei investiții, a fost înregistrată în contabilitatea societății și în conturile de venituri 722 - Venituri din producția de imobilizări corporale, și ulterior, de la data de 31.03.2011 în cont 712 - Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.

Lucrările se află în stadiul final, iar destinația acestei investiții este vânzarea către beneficiar, în urma recepției ce se va face la finalizarea contractului.

Nu au fost prezentate alte documente, autorizații de construcții, procese verbal de recepție definitive sau pe stadiu de lucrări, contract încheiat cu un diriginte de șantier, etc.

Conform contractului de comodat încheiat la data de 01.09.2008 cu N... S... S... și ..., la adresa din ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., societatea X SRL are stabilit sediul social, totodată aceasta având obligația să amenajeze și să mobilizeze imobilul conform destinației acestuia. Conform adresei nr. ... / ...2013, X a solicitat rezilierea contractului de comodat începând cu data de ...2013. Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.) se constată că imobilul a fost amenajat ca locuință personală respectiv dotată cu mobilier de bucătărie, sufragerie, corpuri de iluminat, instalații sanitare, s.a.

De asemenea, societatea înregistrează în contul 2131 "Echipamente tehnologice" ascensor și sistem de dedurizare + filtre în sumă totală de ... lei, bunuri care au fost înregistrate ca fiind încorporate în imobil.

Cu privire la aceste lucrări de investiții, s-a constatat că societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei aferente ascensorului și sistemului de dedurizare, bunuri care deși sunt înregistrate în contul 2141, sunt aferente unui imobil proprietate a asociatului unic N... S... S....

Întrucât la data întocmirii raportului de inspecție fiscală, lucrarea de amenajare a imobilului nu este facturată beneficiarului și bunurile respective nu au fost utilizate în activitatea societății, organele de control au constatat ca societatea nu face dovada ca imobilul a fost amenajat în scopul obținerii de venituri impozabile, iar amortizarea în sumă de ... lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și reprezintă baza impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit.

Față de cele reținute mai sus, petenta susține că afirmația potrivit căreia *"Întrucât la data întocmirii raportului de inspecție fiscală, lucrarea de amenajare a imobilului nu este facturată beneficiarului și bunurile respective nu au fost utilizate în activitatea societății, organele de control au constatat că societatea nu face dovada că imobilul a fost amenajat în scopul obținerii de venituri impozabile, iar amortizarea în sumă de ... lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și reprezintă baza impozabilă suplimentară la*

calculul impozitului pe profit”, este pe cât de neadevărată, pe atât de lipsită de înțeles economic.

Prin facturile nr. ... / ...2013, ... / ...2013 și ... / ...2013, emise și prezentate autorității fiscale, petenta susține că societatea face dovada faptului că imobilul în discuție a fost valorificat, a fost vândut, iar acest fapt a fost împlinit la data la care inspectorii fiscali se mai aflau încă în verificări. Deși facturile de vânzare au fost puse la dispoziția acestora, în mod paradoxal acestea au fost ignorate atât în constatările făcute la capitolul impozit pe profit, cât și în cele legate de TVA.

Petenta arată că, autoritatea fiscală, deși prezintă o oarecare înșiruire a evenimentelor legate de acest imobil, inclusiv faptul că, contul de profit și pierdere nu a fost afectat de vreme ce imobilul a fost înregistrat ca și investiție în contrapartidă cu contul de venit, și deși menționează că societatea a avut la acea adresă sediul social, unde și-a desfășurat activitatea până la decizia de a vinde acest imobil, nu admite faptul că aceste cheltuieli, reprezentând deprecierea unor active ce sunt de sine stătătoare și independente de clădire, pot fi amortizate.

Oricum petenta susține că nu știe care este temeiul legal invocat potrivit căruia cheltuielile cu amortizarea nu sunt deductibile, acestea regăsindu-se în codul fiscal la art.24, despre care nu se face vorbire, singura motivație limitându-se la aprecierea subiectivă potrivit căreia “*societatea nu face dovada că imobilul a fost amenajat în scopul obținerii de venituri impozabile*”.

În opinia petentei acestea sunt doar afirmații ori realitatea fiscală se bazează pe documente contabile, documente care atestă că acest imobil construit în faza inițială ca sediu de firmă își schimbă destinația și este valorificat.

În concluzie, în perioada în care activul edificat prin resurse proprii a fost exploatat în scopul activității economice, fiind destinat sediului social al companiei, este un activ pentru care deprecierea reprezintă un cost, iar în conformitate cu art.24 din Codul fiscal, aceasta depreciere care respecta normele fiscale admise, este deductibilă fiscal.

d) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

- În perioada aprilie 2009 - iunie 2010 societatea înregistrează cheltuieli cu colaboratorii în sumă de ... lei, reprezentând C/V unor convenții civile încheiate în baza Codului civil, cu diverse persoane angajate ale societății și reprezentând obligația de stabilitate - loialitate a angajatului față de societatea angajatoare pe o durată stabilită de comun acord, în schimbul unei sume de bani.

Organele de control constată că obiectul acestor convenții civile care reprezintă acorduri de fidelitate, nu constau într-un raport juridic de “a da” sau de “a face” ceva până la un anumit termen, acestea nefiind contracte cu caracter ocazional, întâmplător, conjunctural sau urgent și în folosul realizării de operațiuni taxabile ale X SRL.

Din analiza contractelor de muncă, se constată că obligația de fidelitate este prevăzută de contractele de muncă, pentru care aceste persoane au fost remunerate lunar, astfel cheltuiala cu colaboratorii în sumă de ... lei nu se justifică ca fiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile ale societății conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Față de cele reținute mai sus, petenta susține că motivarea respingerii acestor cheltuieli la deductibilitate este de a dreptul hilară. Organul de control se erijează de data aceasta în judecător sau specialist în juridic și face o analiză cel puțin bizară din care nu se înțelege absolut nimic, nu se distinge nici o observație și/sau aserțiune care are legatură cu un anumit text de lege, rezumându-se la anumite opinii personale, greu de înțeles cum ar fi: “obiectul acestor convenții civile care reprezintă acorduri de fidelitate nu constau într-un raport juridic de “a da” sau “a face” ceva până la un anumit termen”.

Față de această aserțiune, petenta își pune întrebarea dacă organul de inspecție a citit aceste convenții în care părțile au angajamente ferme atât în ceea ce privește drepturile, cât și în ceea ce privește obligațiile (modelul acestei convenții este anexat contestației), sau mai mult “*acestea nefiind încheiate cu caracter ocazional, întâmplator, conjunctural sau urgent și în folosul realizării de operațiuni taxabile (...)*” înțelegând din acest neajuns imputat companiei prin cele de mai sus cum că toate contractele încheiate ar trebui să fie “întâmplatoare”?! sau ocazionale? sau conjuncturale (...).

Această înșiruire de condiții care nu își găsește izvorul nici într-un temei al legii, în opinia petentei pare mai degrabă un text copiat și redat ad - literam, fără nicio legatură cu cauza dată și fără nicio legatură cu un raționament profesional raportat la cauza dată.

Petenta invocă faptul că poate inspectorii fiscali nu au auzit vreodată de cointeresarea angajatului față de fidelitatea, loialitatea, neconcurența sa, însă aceste forme de stimulare a stabilității angajatului față de anumit angajator, sau a neconcurenței, sunt prezente în economie, sunt practici legale și nu numai că nu sunt în interesul operațiunilor taxabile, așa cum afirmă inspectorii fiscali, ba mai mult acestea stimulente concură la bunul mers al activității conferind o anumită stabilitate în cadrul companiei, știut fiind faptul că fluctuația personalului nu are rol benefic asupra unui business. Dincolo de aceste aspecte, chestiunea care ar trebui adusă în discuție este dacă aceste sume plătite de către angajator angajaților săi au fost corect fiscalizate și dacă, în temeiul legii fiscale și nu a altor judecati, cheltuiala reprezintă o cheltuială ce are legatură cu activitatea și care poate fi dedusă la calculul impozitului pe profit.

Cele două aspecte erau de luat în considerare în determinarea realității fiscale față de aceasta chestiune și nu analize care țin de politica de personal pe care o face administratorul în cadrul unei companii și nu fiscalul, acesta având rolul de a determina obiectiv sarcina fiscală a contribuabilului legată de politica

de personal, în virtutea reglementărilor fiscale în vigoare la data apariției evenimentului.

Așadar, petenta solicită să se aibă în vedere că societatea a reținut și a plătit impozitul la sursă pe aceste sume, în cota egală de 16%, astfel că acestea au căpătat caracterul unei sume asociate avantajelor în natură din perspectiva impozitării, devenind astfel cheltuieli pentru care este permisă deducerea, petenta invocând:

- art.21 Cheltuieli:

“(4) *“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

(...)

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat cu excepția prevederilor titlului III”,

- art. 55 Definierea veniturilor din salarii

“(2) *Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

(...) *k) orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”*

Petenta susține că din economia textului de lege prezentat rezultă că implicit, cheltuielile care sunt impozitate la angajat, devin cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin reținerea impozitului la sursă de 16% asupra acestor sume și respingerea acestora la deductibilitatea determinării impozitului pe profit, inspectorii fiscali realizează o dublă impunere față de aceiași materie impozabilă, taxând de două ori aceste sume cu 16%.

Este lipsit de etică profesională ca în calitate de inspector fiscal să ignori cu evidentă intenție starea de fapt a lucrurilor și să negi evidența, în cazul de față impozitele achitate pentru aceste sume (dovada anexată la contestație).

Petenta susține că aprecierea organului de control în raport cu aceasta speță este subiectivă, abuzivă și este mult peste ceea ce este îndreptățit organul de control să aprecieze în determinarea obiectivă a stării fiscale a contribuabilului, anexând contestației dovada plății impozitului pe venitul aferent acestor convenții, învederând organului în drept cu soluționarea contestației să admită în raport de dovezile prezentate anularea impozitului determinat de către inspectorii și astfel respectarea principiului evitării dublei impunerii în materie de fiscalitate.

În plus față de constatările anterior prezentate, petenta atrage atenția asupra unor inadvertențe în ceea ce privește determinarea impozitului pe profit și anume:

- la pag. 9 din RIF, la concluziile privind aspectele reținute de organele de control fiscal cu privire la impozitul pe profit, pentru anul 2009 este menționată o baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, căruia i-ar corespunde un impozit pe profit suplimentar de ... lei, însă prin aplicarea la aceasta baza a cotei

de 16%, ar reieși un impozit pe profit în suma de ... lei și nu de ... lei așa cum a fost acesta stabilit de organele de control fiscal;

- pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 este menționată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal suma de ... lei, care diminuează pierderea fiscală de ... lei calculată de către societate, însă în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală este prezentată ca și cheltuială nedeductibilă suma de ... lei;

- suma cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente perioadei 2007 - 2013 și menționate distinct pentru fiecare an fiscal la pag.9 din RIF, și anume ... lei nu corespunde cu valoarea totală concluzionată de organele de control fiscal, de ... lei, care se regăsește și în anexa nr. 6 la RIF.

În sinteză, pentru toate motivele de fond prezentate, cât și în ceea ce privește nerespectarea de către inspectorii fiscali a regulilor și procedurilor de efectuare a inspecției fiscale prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea impunerii ce se referă la impozit pe profit în suma de ... lei.

I.3. Referitor la TVA;

a) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

În perioada 01.01.2007-30.06.2013, societatea a efectuat investiții pentru două imobile, din care unul situat în locația din ..., str. ..., nr., și unul situat în localitatea ..., nr. ..., com. ..., jud.

Aferent acestor imobile societatea a achiziționat diverse bunuri materiale și a beneficiat de o serie de servicii efectuate cu acestea, înregistrate în contabilitatea societății prin conturile 302101 - Materiale auxiliare, 628 - Alte cheltuieli efectuate de terți, 46118 - Debitori diverși, 2131 - Echipamente tehnologice și 231.1 - Investiții în curs

Pentru investițiile efectuate cu cele două imobile societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei din care ... lei aferentă imobilului din ..., și diferența de ... lei pentru imobilul din

Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.) se constată că imobilul a fost amenajat ca locuință personală a asociatului unic N... S... S..., proprietate personală și bun comun cu ... - administratorul societății X SRL, respectiv dotat cu mobilier de bucătărie, sufragerie, corpuri de iluminat, instalații sanitare, s.a.

De asemenea, societatea înregistrează în contul 2131 "Echipamente tehnologice" ascensor și sistem dedurizare+filtre în sumă totală de ... lei, bunuri care au fost înregistrate ca fiind încorporate la imobilul situat în ..., str. ... nr. ... jud. ..., precum și diverse servicii cu întreținere ascensor, întreținere spațiu verde, pământ de flori, mobilier, perdele s.a. înregistrate în contul 46118 "Cheltuieli amenajare sediu".

Ținând cont că din documentele prezentate nu rezultă un termen cert, precum și care este destinația finală a investiției imobilului din ..., str. ..., nr. ... (vânzare, cedare, s.a.), iar până la data inspecției beneficiarul sumelor înregistrate în contul 332 “Investiții în curs de execuție”, ct. 2131 “Echipamente tehnologice” și ct. 46118 “Cheltuieli amenajare sediu”, este fostul asociat unic al societății, respectiv N... S... S..., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, coroborate cu prevederile art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, organele de control au reconsiderat fenomenul economic în vederea stabilirii deductibilității TVA.

De asemenea, din controlul efectuat organele de inspecție au constatat că la data de 30.06.2013 societatea înregistrează în contul 231.01 “Renovare în curs locație ...” suma de ... lei aferentă unui imobil situat în loc. jud.

Prin Nota explicativă dată în data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că: *“este vorba de un imobil deținut de societate cu titlu gratuit pentru o perioadă de 10 ani, care după renovare va fi folosit exclusiv în beneficiul X în obținerea de venituri prin folosirea ca pensiune agro-turistică. Nu deținem autorizație de construcție. Lucrările au fost și vor fi făcute până la finalizare de X”*.

Nu au fost prezentate alte documente, respectiv extras CF, procese verbale de recepție definitive sau pe stadiu de lucrari, proiecte privind destinație acestui obiectiv, contract cu un diriginte de șantier s.a..

Până la data prezentei verificări, lucrarea nu a fost recepționată și nici facturată beneficiarului și proprietarului acestui imobil, deși a fost începută înainte de anul 2006, iar majoritatea lucrărilor au fost efectuate până în anul 2011.

Astfel în baza documentelor prezentate și a explicațiilor date de reprezentantul societății, organele de control constată că la data controlului societatea nu poate face dovada intenției de a folosi cele două imobile în scopul obținerii de venituri impozabile și în consecință TVA în sumă de ... lei dedusă în aceste condiții conform prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1) din Legea nr. 571/2003, a fost ajustată integral, imobilele fiind utilizate în alte scopuri decât activitățile economice taxabile ale societății, exigibilitatea TVA dedusă intervenind la momentul înregistrării facturilor de achiziție în evidențele contabile.

Față de cele reținute mai sus, petenta susține că legislația națională prevede în mod expres condițiile de exercitare a dreptului de deducere. Astfel în conformitate cu prevederile art.145 și 146 din Codul Fiscal, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificând acest drept pe baza de factură emisă de furnizor, factura în care a fost înscrisă în mod corect TVA. Prin

urmare, dreptul de deducere este condiționat de deținerea unei facturi valabile emisă pentru achiziții destinate unei activități taxabile aceste condiții fiind exhaustive, fără alte cerințe suplimentare.

Petenta arată că dreptul la deducere ia naștere în momentul exigibilității taxei. Societatea deține pentru achizițiile efectuate facturi, așa cum chiar organele de control fiscal rețin: *“Din evidentele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.)”*

Operațiunile taxabile sunt cele pentru care societatea colectează TVA și deduce în mod evident TVA aferent achizițiilor legate de operațiunile în cauză.

În fapt, petenta susține că societatea a amenajat în regie proprie așa cum rezultă din contractul de antrepriză, imobilul situat în ..., str....., nr....., jud....., proprietate a dnei. N... S..., fost asociat al societății, dar care la data controlului nu mai avea aceasta calitate. În mod evident finalitate a acestei investiții în curs era cea care rezultă din contractul asumat și anume că aceste investiții să fie cedate prin vânzare proprietarului la data și la termenele înscrise în contract, termene care din motive obiective au fost prelungite în vederea finalizării deficiențelor constatate cu ocazia unor recepții parțiale.

Urmare a predării investiției către dna. N... S..., petenta susține că societatea a întocmit următoarele facturi pe care le-a evidențiat în venituri, și pentru care a colectat TVA:

- factura nr. .../...2013 c/v amenajări cf. contractului în valoare de ... lei, inclusiv TVA;
- factura nr. .../...2013 c/v mobilier în valoare de ... lei, inclusiv TVA;
- factura nr. .../...2013 c/v ascensor în valoare de ... lei, inclusiv TVA.

În concluzie, petenta susține că societatea X SRL a realizat investițiile la imobilul respectiv, în vederea cedării prin vânzare a acesteia, activitate care este taxabilă din punct de vedere al TVA, așa cum reiese și din facturile de vânzare a imobilului, care au fost emise cu TVA.

Rezultă deci, finalitatea și realitatea acestei investiții, care era dovedită de fapt și la data controlului, fără însă să fie avută în vedere la determinarea tratamentului fiscal aplicabil. Prin urmare, achizițiile aferente investiției respective sunt achiziții efectuate în vederea desfășurării activității companiei, deci în scopul efectuării de operațiuni taxabile.

Cu privire la renovarea locației de la ..., petenta menționează că societatea intenționează să introducă imobilul în circuit turistic, fapt pentru care fost completat statutul societății cu codul CAEN aferent activităților turistice de acest gen și anume 5520 *“Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”* și în care sens casa de la ... a fost pusă la dispoziția societății în vederea amenajării ca atare.

Petenta arată că investiția nu este încheiată, se regăsește în contabilitate în contul 231 *“Imobilizări corporale în curs de execuție”*.

S-au executat lucrări parțiale în urma cărora clădirea principală a fost finalizată, însă în vederea autorizării ca pensiune turistică este necesară finalizarea anexelor reprezentând sala de mese și finalizarea lucrărilor la terase și împrejurimi, fapt stabilit urma vizitei șefului de serviciu promovare turism din

Chiar dacă investiția nu este finalizată, petenta susține că din acțiunile întreprinse de către societate, rezultă fără echivoc intenția acesteia, și anume de a efectua operațiuni taxabile, prin desfășurarea unor activități de turism agrar. Prin urmare, achizițiile aferente investiției respective sunt achiziții efectuate în vederea desfășurării activității companiei, deci în scopul efectuării de operațiuni taxabile.

Deși s-au prezentat acte contabile, contracte, acte adiționale, facturile de vânzare a investiției, organele de control fiscal nu au ținut cont de acestea, ignorându-le pur și simplu și constatând că: *“la data controlului societatea nu poate face dovada intenției de a folosi cele două imobile în scopul obținerii de venituri impozabile”*.

De asemenea, față de invocarea art. 11 (1) din Codul fiscal și respectiv a art.14 (2) din Codul de procedură fiscală, petenta menționează că organele de control fiscal nu oferă o motivare expresă și nici nu fac o reîncadrare a tranzacțiilor, limitându-se la a ignora documentele contabile prezentate (facturi de vânzare, contracte, acte adiționale).

Având în vedere că investițiile respective au fost prezentate în contabilitate ca atare și conform conținutului economic al tranzacțiilor efectuate, petenta apreciază că articolele invocate nu își găsesc opozabilitatea vis a vis de această speță.

Petenta susține că analiza cu privire la acordarea dreptului de deducere vizează două aspecte și atât:

- Este operațiunea taxabilă în România și se referă la o activitate taxabilă d.p.d.v. al TVA;
- Sunt îndeplinite condițiile de exercitare ale dreptului de deducere, adică există factură pentru achizițiile în cauză.

Nici o altă analiză suplimentară nu este menită să afecteze dreptul de deducere atâta vreme cât în cazul de față vorbim de achiziții în folosul activității economice taxabile, achiziții pentru care s-au prezentat facturile aferente.

Prin urmare, având în vedere că sunt îndeplinite dispozițiile art.145 și 146 din Codul fiscal, petenta solicită, reanalizarea tranzacțiilor, reconsiderarea opiniei inspectorilor fiscali cu privire la taxarea de două ori din punct de vedere al TVA, (odată de către societate prin facturile de vânzare și a doua oară prin RIF, prin refuzul dreptului de deducere) a acestei investiții, și în consecință admiterea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, care se referă la achiziții destinate investițiilor realizate și vândute în regim de taxare.

b) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că:

Societatea deține în patrimoniu chioșchiuri de distribuție a presei care au fost fie achiziționate direct de la furnizori cu facturi, fie realizate în regie proprie. Întrucât o parte din acestea au fost puse cu titlu gratuit la dispoziția diverșilor clienți pentru distribuția cu amănuntul de presă, TVA în sumă de ... lei dedusă de societate pentru achiziția respectiv realizarea acestor chioșchiuri este nedeductibilă fiscal, bunurile respective nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Față de cele reținute mai sus, petenta susține că, așa cum a arătat la cap. impozit pe profit, societatea a încheiat cu respectivii clienți contracte de distribuție a presei. În baza acestor contracte, societatea livrează mărfuri către acești distribuitori cu amănuntul de presă, cărora le pune la dispoziție o parte din logistica necesară distribuirii mărfii și anume, chioșcurile de difuzare a presei.

Astfel, prin punerea la dispoziție a mijloacelor de distribuție a presei, către subdistribuitori, se asigură îndeplinirea obiectului contractului de distribuție. Prin urmare, pentru a realiza activitatea de distribuție en-gross a presei, activitate taxabilă, societatea X are obligația de a pune la dispoziția clienților săi, distribuitori cu amănuntul de presă, a mijloacelor necesare difuzării de presă, adică a chioșcurilor respective.

Petenta arată că, așa cum au reținut prin RIF și organele de control fiscal, activitatea de difuzare a presei în sistem en-gross reprezintă peste 90% în totalul activității societății.

În conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, analiza cu privire la acordarea dreptului de deducere vizează două aspecte și anume:

- Este operațiunea taxabilă în România și se referă la o activitate taxabilă d.p.d.v. al TVA;
- Sunt îndeplinite condițiile de exercitare ale dreptului de deducere, adică există factură pentru achizițiile în cauză.

Activitatea de difuzare a presei în sistem en-gross este o activitate taxabilă, iar pentru achizițiile chioșcurilor respectiv achizițiile pentru realizarea chioșcurilor societatea deține facturi de achiziție.

În concluzie, petenta susține că organele de control fiscal au reținut în mod eronat faptul că pentru TVA-ul aferent acestor achiziții nu are drept de deducere, nefiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile, întrucât așa cum a arătat achizițiile au fost efectuate în vederea derulării activităților de distribuție de presă, activitate care este taxabilă, întrucât societatea colectează TVA în facturile de vânzare către distribuitorii cu amănuntul.

Pentru considerentele de mai sus, petenta solicită anularea constatărilor potrivit cărora societatea este decăzută din dreptul său de a deduce TVA aferent achiziției chioșcurilor de difuzare a presei.

În sinteză, pentru toate motivele de fond prezentate, cât și în ceea ce privește nerespectarea de către inspectorii fiscali a regulilor și procedurilor de efectuare a inspecției fiscale prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea impunerii ce se referă la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

I.4. Referitor la impozitul pe dividende;

Așa cum detaliat a prezentat la capitolul impozitul pe profit, în perioada 01.01.2007 - 30.06.2013, societatea a înregistrat în contabilitate investiții efectuate la imobilul situat în ..., str. ..., nr., jud. ..., în baza contractului de antrepriza nr. ... / ...2006, încheiat între SC X SRL ..., în calitate de antreprenor general și asociatul unic al acesteia dna. N... S... S... în calitate de beneficiar.

Prin Nota explicativă în data de ...2013, administratorul societății dl. Nica Ștefan apreciază faptul că: *“Lucrările au început în anul 2006 și se vor finaliza în decembrie 2013 ... Lucrările se află în stadiul final, iar destinația acestei investiții este vânzarea către beneficiar în urma recepției ce se va face la finalizarea contractului”*.

“Proprietarii imobilului sunt cei identificați în CF, iar beneficiarul este cel identificat în contract - N... S... S...”.

Din analiza informațiile preluate din baza de date ANAF precum și din analiza CF nr., organele de control constată că imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., este proprietatea personală a dnei. N... S... S... (asociat unic) și a dlui. ... (administrator).

Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a) se constată că imobilul a fost amenajat ca locuință personală, respectiv dotat cu mobilier de bucătărie, sufragerie, corpuri de iluminat, saună, ascensor s.a, chiar dacă până la data de ...2013 o suprafață de ... mp. din acest imobil a fost închiriată societății cu destinația de sediu social.

Ținând cont că din documentele prezentate nu rezultă un termen cert de recepție și plată, precum și care este destinația finală a investiției imobilului din ..., str. ..., nr. ... (vânzare, cedare, s.a.), iar până la data inspecției beneficiarul sumelor înregistrate în contul 332 “Investiții în curs de execuție”, ct. 2131 “Echipamente tehnologice” și ct. 46118 “Cheltuieli amenajare sediu”, este fostul asociat unic al societății, respectiv dna. N... S... S..., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de control au reconsiderat fenomenul economic în vederea stabilirii deductibilității TVA și a impozitelor aferente.

În conformitate cu prevederile art.67 alin.(1¹.1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, *“Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende ... se aplică și*

pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

Conform pct.144 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicarea a Codului Fiscal: “Impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora”.

De asemenea la pag.7 din RIF: “având în vedere că societatea nu a pus la dispoziție proiecte, planșe (...) organele de control nu se pot pronunța cu privire la realitatea și finalitatea efectuării acestor investiții înregistrate în contabilitate...”

Față de cele reținute mai sus, petenta susține că, din analiza prezentată de către inspectorii fiscali drept bază în reconsiderarea tranzacției rezultă:

- Amenajarea imobilului s-a făcut în baza contractului de antrepriză având beneficiar persoana fizică N... S....
- Amenajările efectuate în baza acestui contract se află la data controlului în evidența patrimonială a companiei, deci nu au fost înstrăinate prin nicio metoda, nici vânzare, nici transfer nicio altă formă de cedare, fiind contabilizate în contul de investiții în curs.
- Termenii contractuali înscrși în contractul nr. ... / ...2006 menționează expres termenul de execuție în 30.12.2013.
- Investiția a fost facturată.

Cu toate acestea, petenta susține că inspectorii fiscali consideră că nu s-au putut pronunța cu privire la “realitatea investițiilor”, deși s-au prezentat acte contabile, contracte, acte adiționale și alte documente solicitate și nici de “finalitatea efectuării acestor investiții”, deși la data efectuării controlului și înainte de încheierea RIF, au fost prezentate facturile de vânzare a acestei investiții, facturi de care însă nu s-a ținut cont.

În fapt, petenta arată că societatea a amenajat în regie proprie, așa cum rezultă din contractul de care s-a făcut vorbire, imobilul proprietate a dnei. N... S..., fost asociat al societății, dar care la data controlului nu mai avea aceasta calitate. În mod evident finalitatea acestei investiții în curs era cea care rezultă din contractul asumat și anume că aceste investiții să fie cedate prin vânzare proprietarului la data și la termenele înscrise în contract, termene care din motive obiective au fost prelungite în vederea finalizării deficiențelor constatate cu ocazia unor recepții parțiale.

Petenta susține că urmare a predării investiției către dna. N... S... societatea a întocmit următoarele facturi pe care le-a evidențiat în venituri, și pentru care a colectat TVA:

- Factura nr.... / ...2013 c/v amenajări cf contractului în valoare de ... lei, inclusiv TVA;
- Factura nr..../...2013 c/v mobilier în valoare de ... lei, inclusiv TVA;
- Factura nr. .../...2013 c/v ascensor în valoare de ... lei, inclusiv TVA.

Din toate datele prezentate, petenta solicită să se observe că art.11 din Codul fiscal, invocat de către organul fiscal doar în scopul reconsiderării tranzacției, nu își găsește opozabilitatea vis a vis de această speță, iar impozitarea întregii investiții ca și dividend este o dublă impunere, odată prin impozitarea de către companie a acestor venituri obținute din vânzarea investiției și încă odată prin aplicarea asupra sumei totale (nici măcar asupra diferenței dintre venitul obținut și costul investiției) a impozitului pe dividende.

Petenta susține că dacă fiscalul ar fi considerat aceste tranzacții ca fiind între părți afiliate, față de care se pune problema justificării prețului de vânzare sau alte asemenea sau dacă nu existau aceste facturi de vânzare și investiția era în fapt cedată către dna. N... cu titlu gratuit, atunci poate s-ar fi pus problema unor ajustări fiscale, dar care nu au nici o legătură cu dividendul ca și noțiune în sine.

Petenta arată că dna. N... nu are calitate de acționar, iar investiția a fost cedată acesteia pe baza facturilor emise cu plată, facturi înregistrate corect în contabilitatea societății în contul de venituri, respectiv în conturi de TVA pentru taxa colectată.

Așadar, petenta susține că temeiul legal invocat este eronat, iar în baza motivelor de drept prezentate precum și a celor de fapt, consideră un abuz din partea autorității fiscale de a fi încadrat această investiție în categoria dividendelor fără să țină cont de faptul că societatea și-a colectat venituri din această tranzacție, respectiv taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea petenta arată că nimic din analiza prezentată nu dovedește de fapt asocierea între persoana fizică Nica și folosul material al acesteia sau față de achizițiile efectuate în legătură cu aceasta investiție. Părțile, chiar dacă s-ar vorbi de părți afiliate (deși nu se face vorbire de acest aspect) au încheiat un contract care reprezintă acordul de voință a acestora, contract care denotă intenția acestora și care s-a materializat prin finalizarea obiectului și cedarea investiției către contractant în baza facturilor emise, contra cost, fiind astfel o tranzacție legal încheiată și supusă dispozițiilor fiscale opozabile oricărei tranzacții de vânzare prin care societatea realizează venituri respectiv cheltuieli.

Afirmația organului de inspecție fiscală potrivit căruia: *“aceste investiții aflate în 231, respectiv în 461 nu sunt realizate în scopuri impozabile ale societății”*, (probabil venituri impozabile sau activități impozabile) este în mod evident eronată atâta vreme cât au fost prezentate facturile de vânzare, din care rezultă venituri impozabile, iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunea este taxată, vânzarea fiind cu TVA.

Cu privire la renovarea locației de la ..., petenta menționează faptul că societatea s-a autorizat la Registrul Comerțului în vederea dezvoltării unei activități de turism agrar, sens în care casa de la ... a fost pusă la dispoziția acesteia în vederea amenajării în scopurile în care s-a eliberat autorizația. Și de data aceasta inspectorii fiscali invocând faptul că: “*nu cunosc finalitatea acestor investiții*” au considerat aprioric că societatea a făcut aceste amenajări în folosul proprietarului care a avut calitate de acționar și a taxat operațiunea cu 16%, asimilând sumele din 231 unor dividende.

Această investiție urmează să fie amortizată (deoarece la acest moment nu este în costuri, deci nu afectează contul de profit) la data la care pensiunea va începe să producă venit prin punerea acesteia în circuit. În conformitate cu prevederile OMFP nr. 3055/2009 investițiile efectuate la un activ luat în chirie (cazul de față comodat) sunt amortizabile pe durata contractului și sunt recunoscute în immobilizări de la caz la caz.

Organul fiscal trebuie să arate în conduita sa profesională buna credință față de contribuabil, ori cu așa o abordare numai buna credință nu este adusă în discuție, ci dimpotriva, întregul act fiscal este emis sub egida relei credințe și a încălcării prezumției de nevinovație. Încă de la primul act emis (avizul de inspecție fiscală) s-au încălcat procedurile de lucru existente, temeuri de drept care dispun în materie de conduită profesională și rigoare în actul de control fiscal, continuând în același mod și finalizând prin reconsiderarea unor tranzacții clar definite ca fiind drept altceva pe singurul argument invocat, lipsa înțelegerii autorității raportat la finalitatea investițiilor efectuate. Până la urmă acesta a fost singurul argument invocat de către fisc “nu ne-am putut convinge”?!, inspectorii uitând că impunerea se face în baza documentelor și nu în baza convingerilor personale.

Petenta susține că sarcina fiscală a contribuabilului trebuie să fie clară și precisă determinată în mod obiectiv în funcție de întreaga conjunctură existentă, ori în situația dată cum poate fi menținută această impunere în condițiile în care operațiunea de vânzare a investiției a fost ignorată!

Pentru toate considerentele arătate, petenta solicită să se aibe în vedere faptul că aceste impuneri suplimentare și aceste retratări s-au efectuat cu încălcarea legislației având drept temei simple opinii personale, interpretări eronate, iar impozitul de 16% a fost aplicat la o baza impozabilă nejustificată.

Petenta susține că inspectorii fiscali nu au aratat în concret de ce nu au ținut cont de facturile de vânzare ale imobilului, nu au arătat de ce au ignorat tranzacția de vânzare și au considerat investiția ca fiind în folosul unei persoane fizice ca și când aceasta ar fi o operațiune fără plată și nu au adus argumente în concret care temeuri de lege au fost încălcate și ce a stat la baza determinării bazei impozabile a așa zisului dividend.

De altfel petenta susține că nu numai legea fiscală a fost încălcată în acest caz, ci și legea societăților comerciale, dna. N... S... la data efectuării

inspecției fiscale neavând calitatea de asociat acționar, situație în care nu poate fi vorba de aplicarea art.11 din Codul Fiscal care face trimitere clară la “*plăți în favoarea acționarilor și asociaților*”.

Măsurile luate și impunerea cu 16% a unei sume impuse deja prin includerea veniturilor în venitul impozabil conduce în mod clar la o dublă impunere, respectiv încălcarea principiului evitării dublei impuneri principiu de baza al fiscalității.

I.5. Referitor la procesul verbal nr. ... / ...2014;

Petenta arată că în urma inspecției fiscale desfășurată la SC X, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea avea obligația calculării și plății impozitului pe dividende prin asimilarea unor sume drept dividend, a unui impozit pe profit (suplimentar) prin respingerea la deducere a unor cheltuieli, inclusiv respingerea dreptului la deducere a TVA aferentă achizițiilor cu scopul efectuării unei investiții, în general fiind reluate toate aspectele din RIF, concluzionând în cele din urmă că toate aceste fapte prezentate prin RIF sunt de natura evaziunii fiscale având consecințe asupra bugetului de stat.

Petenta consideră procesul verbal înscris în categoria actelor administrative, întrucât reprezintă: “*acte unilaterale cu caracter individual (...) emise de o autoritate publică în vederea executării ori a organizării executării legii, dând naștere, modificând ori stingând raporturi juridice*”, și a atacat aceste acte uzând de procedură prevăzută de dispozițiile art.205 Cod procedură fiscală.

Fără a mai reitera aspectele prezentate în cuprinsul contestației, petenta precizează pe scurt că societatea a dedus cheltuieli aferente veniturilor impozabile și care se referă la activitatea de baza a acesteia cum ar fi cele de natura amortizărilor, cheltuielilor de fidelitate etc, precum și a TVA legal înscrisă în documente contabile și care se referă la achiziții destinate operațiunilor taxabile, arătând existența facturilor de vânzare în regim de taxare care se referă la aceste aprovizionări, precum și faptul că aceasta a condus evidențe contabile complete și corecte, fapt atestat inclusiv de către inspectorii fiscali prin cele prezentate la pag. 3 din RIF, aspecte care în opinia sa nu pot conduce la concluzia încălcării art.9 alin.(1) lit.(a) și (c) din Legea nr. 241 / 15.07.2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

Petenta susține că în stabilirea faptelor ce pot constitui infracțiuni, trebuie avut în vedere dacă fapta în cauză a fost săvârșită cu rea intenție sau din culpă de către societate, caracterul ilicit al acestor fapte, ori în acest caz, luând în considerare că nu se datorau aceste impozite (taxe) stabilite suplimentar din motivele expuse pe larg în contestație, nu poate fi vorba de încălcarea cu intenție de către societate a prevederilor Legii combaterii evaziunii fiscale nr. 241/2005.

Mai mult decât atât buna credință a societății a fost dovedită, aceste convenții au făcut obiectul calculării impozitului pe venit, TVA a fost dedusă de pe documente legale și în legătura cu operațiunile taxabile ale societății, au fost de puse toate declarațiile legale, au fost evidențiate în contabilitate toate aceste tranzacții, toate acestea fiind fapte care atestă fără echivoc că societatea nu a intenționat să se sustragă de la plata unor obligații, ci pur și simplu aceasta nu a considerat și nu consideră că are vreo datorie legală raportat la aceste aspecte aduse în discuție în contestație.

În drept, petenta își fundamentează contestația pe dispozițiile art.205 Cod Procedura Fiscală, coroborat cu dispozițiile următoarelor acte normative:

-Codul civil (vechiul Cod civil): art. 943, art. 945, art. 947, art. 962, art. 970, art. 977;

-Codul muncii: art.1, art.34 alin.(1) și (3), art.35 alin.(1);

-Codul fiscal: art.21 alin.(1), art.21 alin.(4), art.52, art.55;

-H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal: pct. 58 din normele de aplicare a Titlului III Cod fiscal;

-Codul de procedură fiscală: art.107, art.91;

-Codul de procedură civilă: art.181; art.182.

Pentru toate motivele invocate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea actelor administrative în cauză, precum și a tuturor actelor subsecvente actelor administrative fiscale.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au constatat următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit;

1) a) Din analiza cheltuielilor privind amortizarea bunurilor mobile și imobile înregistrate de societate în rulajul contului 681 și a registrului bunurilor de capital prezentat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a deținut în proprietate în perioada verificată chioșcuri de difuzare a presei pentru care a înregistrat pe cheltuieli amortizarea aferentă.

Chioșcurile de difuzare a presei au fost achiziționate în perioada 30.11.2007 - 25.06.2012, în principal cu facturi de la furnizori sau realizate în regie proprie, la data de 30.06.2013 contravaloarea acestora fiind în sumă de ... lei, așa cum acestea au fost evidențiate în contul 212 - «Construcții».

Din analiza documentelor prezentate s-a constatat că pentru o mică parte din aceste chioșcuri au fost încheiate contracte de închiriere cu diverși clienți (distribuitori de presă), aferent cărora au fost obținute venituri din închiriere, iar

pentru restul chioșcurilor au fost încheiate contracte de comodat cu diverși clienți, prin care acestea au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit.

Astfel având în vedere îndeplinirea condițiilor de deducere a cheltuielilor cu amortizarea prevăzute la art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și cele de la pct.70² din HG 44/2004, din verificarea contractelor de închiriere și a conturilor de clienți, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu în toate cazurile societatea face dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri impozabile așa cum este prevăzut la art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările ulterioare, în speță fiind vorba despre chioșcurile puse la dispoziție clienților cu titlu gratuit. Aferent acestora, societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei, cheltuielă care este nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă veniturilor impozabile ale societății (Anexa nr. 3 la RIF).

b) De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 -30.06.2013, societatea a înregistrat în contabilitate investiții efectuate la imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., în baza Contractului de antrepriza nr. ... / ...2006, încheiat între SC X SRL ... în calitate de antreprenor general și asociatul unic al acesteia dna. N... S... S... în calitate de beneficiar.

Inițial investiția a fost înregistrată în contul 231 "Imobilizări în curs" iar începând cu luna martie 2011, societatea transferă înregistrările din acest cont, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", la data de 30.06.2013 soldul contului fiind de ... lei.

Lucrările înregistrate de societate au ca destinație finală reamenajare imobil (tencuieli interioare și exterioare, pardoseli, tâmplărie, instalații de încălzire, alimentare cu apă, sanitare, etc.) și dotare cu mobilier (mobilă, corpuri de iluminat), având ca beneficiar proprietarul acestui spațiu respectiv dna. N... S... Sofia.

Aferent acestei imobil societatea a achiziționat diverse bunuri materiale (materiale de construcție: cărămidă, oțel beton, ciment, vopsea, robineti, pompe, profile PVC, tâmplărie lemn, tablă, sistem de dedurizare, ascensor, gresie, faianță, instalații sanitare, etc) și a beneficiat de o serie de servicii (manopera amenajări interioare, amenajare și întreținere spațiu verde, mentenanță și întreținere ascensor, etc.

Acestea sunt înregistrate în contabilitatea societății prin conturile 302101-Materiale auxiliare în corespondență cu contul 6021-Cheltuieli cu materiale auxiliare, 628-Alte cheltuieli efectuate de terți, 46118-Debitori diverși, 2131-Echipamente tehnologice.

Bunurile materiale achiziționate au fost date în consum pe baza bonurilor de consum și au stat la baza întocmirii devizelor de lucrări de către SC X SRL în calitate de antreprenor general, pe măsura efectuării și punerii în operă a lucrărilor.

Contravaloarea consumurilor de materiale la care se adaugă și manopera, cuprinse în devizele de lucrări aferente acestei investiții, a fost înregistrată în contabilitatea societății și în conturile de venituri 722 – Venituri din producția de imobilizări corporale și ulterior, de la data de 31.03.2011 în cont 712 - Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.

Prin adresa înregistrată la SC X SRL sub nr. .../...2013, organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente suplimentare administratorului societății dl. ... cu privire la investițiile realizate la acest obiectiv.

Prin Nota explicativă dată în data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că:

“Lucrările au început în anul 2006 și se vor finaliza în decembrie 2013.

Au fost atât lucrări executate în regie proprie, cât și lucrări subcontractate, în principal cele care presupuneau autorizări speciale. Lucrările se află în stadiul final, iar destinația acestei investiții este vânzarea către beneficiar în urma recepției ce se va face la finalizarea contractului. ...

Proprietarii imobilului sunt cei identificați în CF, iar beneficiarul este cel identificat în contract – N... S... S....”

Cu privire la sursa de finanțare aceasta a fost din: *“resurse proprii ale X SRL”*

Nu au fost prezentate alte documente, autorizații de construcții, procese verbale de recepție definitive sau pe stadiu de lucrări, contract încheiat cu un diriginte de șantier s.a.

Din analiza informațiilor preluate din baza de date ANAF precum și din analiza CF nr., organele de control constată că imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., este proprietatea personală a dnei. N... S... S... (asociat unic) și a dl. ... (administrator).

Totodată din consultarea pagini de internet www.ro, s-a constată că a fost emis Certificatul de urbanism nr. ... / ...2005 de către Primăria Mun. ... aferent imobilului situat pe str...., nr...., pentru autorizare *“Lucrări de tip a și d – Construcții de locuințe - Modificări interioare, amenajare mansardă în pod existent rezultând P+1E+M; Refacere împrejmuire”*, pe numele persoanelor fizice N... S... S... și

Din analiza Contractului de antrepriză nr.... / ...2006, având ca obiect *“executarea lucrărilor de amenajare spații aferente imobilul situat în ..., str. ..., nr. ... jud...., imobil înscris în CF nr. ...”*, cu termen de execuție 30.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că în acesta nu este precizat un termen cert de plată.

Conform contractului de comodat încheiat la data de 01.09.2008 cu N... S... S... și ..., la adresa din ..., str...., nr...., societatea X SRL ... are stabilit sediu social, totodată aceasta având obligația să amenajeze și să mobilizeze imobilul conform destinației acestuia.

La solicitarea verbală a organelor de control de a vizualiza investițiile realizate la imobilul din ..., str...., nr...., adresa unde este stabilit la ORC sediul social al societății, administratorul acesteia dl... a prezentat adresa înregistrată la societate sub nr. ... / ...2013, prin care SC X SRL ... a solicitat rezilierea contractului de comodat privind sediul social de la aceasta adresa începând cu data de ...2013.

Totodată dl. ... a precizat verbal că părțile sociale ale asociatului unic N... S... S... au fost cesionate către dl. G... M..., iar fostul asociat nu dorește să pună la dispoziție imobilul pentru vizualizare, deoarece este proprietate personală.

Având în vedere cele precizate, precum și faptul că societatea nu a prezentat autorizații, proiecte, planșe, situații de lucrări, procese verbale de recepție însușite de beneficiar și vizate de persoane de specialitate, organele de control nu au putut să se pronunțe cu privire la realitatea și finalitatea efectuării acestor investiții înregistrate în contabilitate.

Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.) se constată că imobilul a fost amenajat ca locuință personală, respectiv dotat cu mobilier de bucătărie, sufragerie, corpuri de iluminat, instalații sanitare, s.a.

De asemenea, societatea înregistrează în contul 2131 “Echipamente tehnologice” ascensor și sistem dedurizare+filtre în sumă totală de ... lei, bunuri care au fost înregistrate ca fiind încorporate la imobilul situat în ..., str. ..., nr. ... jud. ..., precum și diverse servicii cu întreținere ascensor, întreținere spațiu verde, pământ de flori, mobilier, perdele s.a. înregistrate în contul 46118 “Cheltuieli amenajare sediu” care la data de 30.06.2013 are un sold debitor în sumă de ... lei.

Cu privire la aceste lucrări de investiții, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei aferente ascensorului și sistemului de dedurizare, bunuri care deși sunt înregistrate în contabilitate în contul 2131-Echipamente tehnologice la o valoare totală de ... lei, conform explicațiilor reprezentanților societății sunt situate la adresa din ..., str. ..., nr. ... și sunt deci aferente unui imobil proprietate a asociatului unic N... S... S....

Întrucât, la data verificării lucrarea de amenajare a acestui imobil nu este facturată beneficiarului și bunurile respective nu au fost utilizate în activitatea societății, organele de control au constatat că societatea nu face dovada că imobilul a fost amenajat în scopul obținerii de venituri impozabile, iar amortizarea în sumă de ... lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și reprezintă baza impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit.

În concluzie privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în perioada verificată

cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei aferentă unor bunuri imobile (chioșcuri, ascensor, sistem dedurizare) pentru care nu se face dovada că acestea sunt utilizate în folosul societății, respectiv pentru realizarea de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală anexând în acest sens Centralizatorul cheltuielilor lunare pe cod de imobilizare aferentă amortizării calculate pe fiecare an în parte pentru: chioșcurile care au fost puse la dispoziție clienților cu titlu gratuit, sistemul de dedurizare și ascensorul. (Anexa nr. 3 la RIF) .

2) Conform bilanțelor de verificare, a fișei contului 301—Materiale auxiliare în corespondență cu cea a contului 6021-Cheltuieli cu materiale auxiliare întocmite pentru anul 2007, s-a constatat că societatea X SRL ... a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în perioada februarie - martie 2007, contravaloarea unor consumuri de materiale auxiliare, respectiv profile rigips și PVC, lacăte, tablă, broaște, șuruburi, fittinguri, vopsele, etc, în sumă de ... lei fără ca acestea să aibe documente justificative de intrare, respectiv societatea a înregistrat intrări de materiale auxiliare în sumă de ... lei și ieșiri de materiale în sumă de ... lei, în condițiile în care nu există stoc inițial de materiale la data de 01.01.2007.

Organele de inspecție fiscală au invocat faptul că potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

3) În luna decembrie 2007, societatea X înregistrează ca și cheltuială deductibilă în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile la terți” suma de ... lei aferentă facturii nr. .../...2007 emisă de societatea P... C... L... din Cipru, reprezentând: “Contravaloare servicii conform contract de consultanță nr. ... / ...2007”, pentru care până la data finalizării controlului societatea nu a putut prezenta documente justificative privind aceste prestații, în consecință aceasta este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003.

4) Urmare a controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie 2009 – iunie 2010 societatea înregistrează în contul 628 “Cheltuieli cu colaboratorii suma totală de ... lei din care ... lei în anul 2000 și ... lei în anul 2010, în baza unor convenții civile (contracte de fidelitate) încheiate cu angajații societății în baza art.943-970 din Codul civil. Pentru sumele achitate societatea a reținut la sursă și a achitat pe destinația legală un impozit pe venituri în procent de 16%.

Obiectul acestor convenții civile îl reprezintă obligația de stabilitate - loialitate a angajatului față de societatea angajatoare pe o durată stabilită de comun acord, în schimbul unei sume de bani.

Prin Nota explicativă dată în data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că: *“Aceste cheltuieli reprezintă ...acorduri de fidelitate care nu pot fi asimilate contractelor de muncă, având legătură doar cu conștiința personală a fiecărui salariat.*

Nu a fost folosită *“baza materială”* a societății în exprimarea fidelității angajaților.”

Conform art.977 din Codul civil, *“Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor”.*

Potrivit explicațiilor date de administratorul societății dl. ... cu privire la cheltuielile înregistrate în perioada aprilie 2009 – iunie 2010 în contul 628 *“Cheltuieli cu colaboratorii”*, organele de control constată că obiectul acestor convenții civile care reprezintă în fapt acorduri de fidelitate, nu constau într-un raport juridic de *“a da”* sau de *“a face”* ceva până la un anumit termen, acestea nefiind încheiate cu caracter ocazional, intamplator, conjunctural sau urgent și în folosul realizării de operațiuni taxabile ale SC X SRL

Mai mult, din analiza Contractelor de muncă încheiate între X SRL ... și aceste persoane, se constată că obligația de fidelitate este prevăzută în Contractele individuale de muncă (art.M alin.2 lit.c), pentru care aceste persoane au fost remunerate lunar astfel că, cheltuiala cu colaboratorii în sumă totală de ... lei aferentă perioadei aprilie 2009 – iunie 2010, nu se justifică ca fiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile ale societății, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

În concluzie în perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei, care sunt nedeductibile fiscal întrucât nu se face dovada utilizării acestora pentru realizarea de venituri impozabile (... lei aferente amortizării bunurilor imobile neutilizate în favoarea societății) și respectiv nu au fost prezentate documente justificative și care să stea la baza înregistrării acestora în contabilitate (... lei aferente cheltuielilor cu colaboratorii, ... lei aferentă cheltuielilor cu servicii de consultanță și ... lei aferentă cheltuielilor cu consumurile de materii prime auxiliare), situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de control pentru perioada supusă verificării fiind detaliate în Anexa nr. ... la RIF.

Concluzionând aspectele prezentate anterior, aferent perioadei 01.01.2007 -30.06.2013, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei, aceasta reprezentând baza impozabilă suplimentară la calcul profitului impozabil pentru care a fost stabilit un impozit

pe profit suplimentar în sumă de ... lei și a fost diminuată pierderea fiscală a societății cu sumă de ... lei, așa cum detaliat este prezentat mai jos:

- pentru anul 2007 a fost stabilită o baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei și un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.
- pentru anul 2008 organele de control au diminuat pierderea fiscală calculată de societate în sumă de ... lei cu cheltuiala nedeductibilă fiscal stabilită cu ocazia verificării în sumă de ... lei, stabilindu-se o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.
- pentru anul 2009 a fost stabilită o baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar de ... lei.
- pentru anul 2010 a fost stabilită o baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar de ... lei.
- pentru anul 2011 a fost stabilită o baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei și un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei.
- pentru anul 2012 organele de control au diminuat pierderea fiscală calculată de societate în sumă de ... lei cu cheltuiala nedeductibilă fiscal stabilită cu ocazia verificării în sumă de ... lei, stabilindu-se o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.
- pentru perioada 01.01.2013-30.06.2013, cu cheltuiala nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei stabilită de organele de control a fost diminuată pierdere fiscală calculată de societate cumulat la 30.06.2013 în sumă de ... lei, rezultând astfel o baza impozabilă suplimentară de ... lei careia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de ... lei.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă totală de ... lei neachitată la termenele scadente în perioada 24.04.2007 - 25.07.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei conform prevederilor art.119, 120 din OG 92/2003, republicată, ținându-se cont de cotele de majorări în vigoare la datele respective. Majorările au fost calculate până la data de 23.01.2014, data intrării societății în procedură de insolvență. Situația modului de calcul al majorărilor de întârziere este prezentată în anexa nr.7 la RIF.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă totală de ... lei neachitată în termenele scadente, societatea datorează penalități în sumă de ... lei, calculată prin aplicarea procentului de 15% asupra diferenței nevirate cu o întârziere de peste 90 de zile.

II.2. Referitor la TVA;

1) Așa cum au mai prezentat și la constatări privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 - 30.06.2013, societatea a efectuat investiții pentru două imobile din care unul

situat la locația din ..., str. ... nr. ... și unul situat în localitatea ..., nr...., com. ..., jud.

Aferent acestor imobile societatea a achiziționat diverse bunuri materiale și a beneficiat de o serie de servicii efectuate cu acestea, înregistrate în contabilitatea societății prin conturile 302101-Materiale auxiliare, 628-Alte cheltuieli efectuate de terți, 46118-Debitori diverși, 2131-Echipeamente tehnologice și 231.1-Investiții în curs

Pentru investițiile efectuate cu cele doua imobile societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei din care ... lei aferentă imobilului din ... și diferență de ... lei pentru imobilul din

Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.) se constată ca imobilul din ..., ..., nr. ... a fost amenajat ca locuință personală a asociatului unic N... S... S..., proprietate personală și bun comun cu ... - administratorul societății X SRL, respectiv dotat cu mobilier de bucătărie, sufragerie, dormitoare, s.a.

De asemenea, societatea înregistrează în contul 2131 "Echipeamente tehnologice" ascensor și sistem dedurizare+filtre în sumă totală de ... lei, bunuri care au fost înregistrate ca fiind încorporate la imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., precum și diverse servicii cu întreținere ascensor, întreținere spațiu verde, pământ de flori, mobilier, perdele s.a. înregistrate în contul 46118 "Cheltuieli amenajare sediu".

Ținând cont că din documentele prezentate nu rezultă un termen cert de plată, precum și care este destinația finală a investiției imobilului din ..., str. ..., nr. ... (vânzare, cedare s.a.), iar până la data verificării beneficiarul sumelor înregistrate în contul 332 "Investiții în curs de execuție", ct.2131 "Echipeamente tehnologice" și ct. 46118 "Cheltuieli amenajare sediu", este fostul asociat unic al societății, respectiv dna. N... S... S..., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 6 și art. 14 alin. (2) din OG nr.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, organele de control au reconsiderat fenomenul economic în vederea stabilirii deductibilități TVA.

De asemenea, din controlul efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 30.06.2013 societatea înregistrează în contul 231.01 "Renovare în curs locație ..." suma de ... lei aferentă unui imobil situat în loc. ... jud.

Prin Nota explicativă dată în data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că:

"Este vorba de un imobil deținut de societate cu titlu gratuit pentru o perioadă de 10 ani, care după renovare va fi folosit exclusiv în beneficiul X în obținerea de venituri prin folosirea ca pensiune agro-turistică.

Nu deținem autorizație de construcție. Lucrările au fost și vor fi făcute până la finalizare de X."

Ori nu au fost prezentate alte documente, respectiv extras CF, procese verbale de recepție definitive sau pe stadiu de lucrări, proiecte privind destinația acestui obiectiv, contract cu diriginte de șantier s.a..

Astfel în baza documentelor prezentat și a explicațiilor date de reprezentantul societății, organele de control constată că la data controlului societatea nu poate face dovada intenției de a folosi cele doua imobile în scopul obținerii de venituri impozabile și în consecință TVA în sumă de ... lei dedusa în aceste condiții conform prevederilor art. 149 alin. 4 lit a) pct.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost ajustată integral, imobilele fiind utilizate în alte scopuri decat activitățile economice taxabile ale societății, exigibilitatea TVA dedusă intervenind la momentul înregistrării facturilor de achiziție în evidențele contabile.

2) Tot ca deficiență, așa cum au mai precizat, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea deține în patrimoniu chioșcuri de distribuție a presei care au fost fie achiziționate direct de la furnizori cu facturi, fie realizate în regie proprie.

Întrucât o parte din acestea au fost puse cu titlu gratuit la dispoziția diverșilor clienți pentru distribuția cu amănuntul de presă, TVA în sumă de ... lei dedusă de societatea pentru achiziția respectiv realizarea acestor chioșcuri este nedeductibilă fiscal, bunurile respective nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, conform prevederile art.145 alin.2 lit. a) din Codul Fiscal.

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei stabilită de organele de control cu ocazia verificării, cu termene scadente de plată în perioada 25.07.2008 -25.07.2013, societatea datorează dobânzi, în sumă de ... lei calculate prin aplicarea cotelor legale în vigoare la datele scadente, cu precizarea că acestea au fost calculate până la 23.01.2014, ținându-se cont de perioadele în care societate a înregistrat pe cumulativ TVA de recuperat.

Societatea nu a virat la termenele scadente, respectiv în intervalul 25.07.2008 - 25.07.2013, TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei, intervalul de nevirare fiind peste 90 de zile, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează penalități de întârziere în sumă de ... lei calculate prin aplicarea procentului de 15% .

II.3. Referitor la impozitul pe dividende;

1) Așa cum detaliat au prezentat la capitolul impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 -30.06.2013, societatea a înregistrat în contabilitate investiții efectuate la imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., în baza Contractului de antrepriza nr. ... / ...2006, încheiat între SC X SRL ... în calitate de antreprenor general și asociatul unic al acesteia dna. N... S... S..., în calitate de beneficiar.

Prin Nota explicativă din data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că: *“Lucrările au început în anul 2006 și se vor finaliza în decembrie 2013.... Lucrările se afla în stadiul final, iar destinația acestei investiții este vânzarea către beneficiar în urma recepției ce se va face la finalizarea contractului.”*

“Proprietarii imobilului sunt cei identificați în CF, iar beneficiarul este cel identificat în contract – N... S... S...”

Din analiza informațiile preluate din baza de date ANAF precum și din analiza CF nr., organele de control constată că imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., este proprietatea personală a dnei. N... S... S... (asociat unic) și a dl. ... (administrator).

Din evidențele contabile prezentate (facturi de achiziție, bonuri de consum s.a.) se constată că imobilul a fost amenajat ca locuință personală, respectiv dotat cu mobilier de bucătărie, sufragerie, corpuri de iluminat, saună, ascensor s.a, chiar dacă până la data de ...2013, o suprafață de ... mp din acest imobil a fost închiriată societății cu destinația de sediu social.

Ținând cont că din documentele prezentate nu rezultă un termen cert de recepție și plată, precum și care este destinația finală a investiției imobilului din ..., str. ..., nr. ... (vânzare, cedare s.a.), iar până la data verificării beneficiarul sumelor înregistrate în contul 332 “Investiții în curs de execuție”, ct.2131”Echipamente tehnologice” și ct. 46118 “Cheltuieli amenajare sediu”, este fostul asociat unic al societății respectiv dna. N... S... S..., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de control au reconsiderat fenomenul economic în vederea stabilirii deductibilității TVA și a impozitelor aferente.

Organele de inspecție fiscală au invocat faptul că potrivit prevederilor art.67 alin.(1[^]1.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende, se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Conform pct.144 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora.

Potrivit acestor texte de lege, coroborate cu prevederile art.7 pct.12 Teza a 2-a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că legiuitorul a definit ca sunt asimilate dividendelor și se supune aceluiași regim fiscal și sumele plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile

furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

În perioada 01.01.2008 – 30.06.2013, asociatul unic al societății a fost dna. N... S... S..., coproprietară a imobilului situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud.

Astfel că, operațiunea a fost reîncadrată de către organele de control conform destinației pe care au avut-o bunurile și serviciile aferente investiției la imobilul situat în ..., str. ..., ...nr. ..., jud. ..., ca o distribuție de dividende, de aceasta investiție beneficiind participantul la persoana juridică, respectiv asociatul unic al societății dna. N... S... S....

În consecință, suma totală de ... lei înregistrată în contul 332 “Investiții în curs de execuție”, ct.213.1”Echipamente tehnologice” și ct. 461.18 “Cheltuieli amenajare sediu”, de care a beneficiat participantul la persoana juridică dna. N... S... S... și care nu a fost utilizat în scopurile impozabile ale societății, se asimilează conform art. 67 alin.(1[^]1.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu venituri sub formă de dividende și se impozitează cu cota de 16% aplicată asupra acestei sume, fiind stabilit un impozit aferent în sumă de ... lei. (... lei x 16%).

Scadența impozitului datorat a fost stabilită de către organele de control la data punerii la dispoziția beneficiarului a acestor bunuri, respectiv la data fiecărei treceri pe consumuri, în momentul întocmirii devizelor de lucrări.

2) De asemenea, din controlul efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 30.06.2013 societatea înregistrează în contul 231.01 “Renovare în curs locație ...” suma de ... lei aferentă unui imobil situat în loc. ... jud.

Prin Nota explicativă din data de ...2013, administratorul societății dl. ... precizează faptul că:

“Este vorba de un imobil deținut de societate cu titlu gratuit pentru o perioadă de 10 ani, care după renovare va fi folosit exclusiv în beneficiul X în obținerea de venituri prin folosirea ca pensiune agro-turistica.

Nu deținem autorizație de construcție. Lucrările au fost și vor fi făcute până la finalizare de X.”

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au fost prezentate alte documente, respectiv contract de comodat (închiriere), extras CF, procese verbale de recepție definitive sau pe stadiu de lucrări, proiecte privind destinația acestui obiectiv, contract cu diriginte de șantier s.a.

Din analiza informațiile preluate din baza de date ANAF, organele de control constată ca în loc. ..., com. ..., jud. ..., asociatul unic dna. N... S... S... este proprietara unui imobil înscris în CF nr., categoria “Curți –construcții”.

Având în vedere că nu au fost prezentate documente privind destinația finală a acestei investiții, iar până la data verificării beneficiarul sumelor înregistrate în contul 231.01 “Renovare în curs locație ...”, este fostul asociat

unic al societății, respectiv dna. N... S... S..., în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, organele de control au reconsiderat fenomenul economic în vederea stabilirii deductibilității TVA și a impozitelor aferente.

Conform art.67 alin.(1¹.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, “Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende ... se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

În perioada 01.01.2008 – 30.06.2013, asociatul unic al societății a fost dna. N... S... S... proprietară a imobilului situat în loc. ..., com. ..., jud. ..., imobil înscris în CF nr.

Astfel că operațiunea a fost reîncadrată de către organele de control conform destinației pe care au avut-o bunurile și serviciile aferente acestei investiții, ca o distribuție de dividende, de această investiție beneficiind participantul la persoana juridică, respectiv asociatul unic al societății dna. N... S... S....

În consecință suma de ... lei înregistrată în soldul debitor al contului 23101 “Renovare în curs locație ...”, de care a beneficiat participantul la persoana juridică dna. N... S... S... și care nu a fost utilizat în scopurile impozabile ale societății, se asimilează conform art. 67 alin.(1¹.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu venituri sub formă de dividende și se impozitează cu cota de 16% aplicată asupra acestei sume, fiind stabilit un impozit aferent în sumă de ... lei. (... lei x 16%).

În drept, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că sunt aplicabile dispozițiile art.7 și ale art.67 alin.(1¹.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.11 alin.(1) din aceeași lege, art.6 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Pentru diferență de impozit pe dividende în sumă totală de ... lei neachitată la termenele scadente, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 din OG nr.92/2003 republicată, ținându-se cont de cotele de majorări în vigoare la datele respective. Majorările au fost calculate până la data de 23.01.2014.

Pentru diferență de impozit pe dividende în sumă totală de ... lei neachitată în termenele scadente societatea datorează penalități în sumă de ... lei, calculate prin aplicarea procentului de 15% asupra diferenței nevirate cu o întârziere de peste 90 de zile.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., este reprezentată legal de dl. ..., în calitate de administrator.

SC X SRL a formulat contestația împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA;

... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

- Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

III.1. Referitor la contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și care vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA;

... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Inspecția Fiscală din cadrul AJFP ..., prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației, face mențiunea că pentru aspectele care pot fi de natură penală referitor la tranzacțiile desfășurate cu societatea P... C... L... din

Cypru, precum și pentru investițiile efectuate la cele două imobile din ... str. ..., nr. ... și loc. ..., jud. ..., de care a beneficiat asociatul unic al societății în persoana doamnei N... S... S..., a fost întocmita Sesizarea penală nr. .../...2014, pentru un prejudiciu în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe dividende în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei, diminuare pierdere fiscală cu suma de ... lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precum și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În speță, procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală a stat la baza plângerii penale nr. .../...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscale au consemnat drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu suma totală de ... lei din care:

- impozit pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de ... lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei;
- diminuare pierdere fiscală cu suma de ... lei;
- TVA stabilită suplimentar de ... lei,

iar pentru neachitarea la termen a impozitului pe dividende în sumă de ... lei, a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au menționat faptul că au fost calculate accesorii constând în majorări și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei până la data intrării în insolvență a societății X SRL ..., respectiv până la data de 23.01.2014.

Prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

În drept, art. 213 alin.(5) și art.214 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 213 Soluționarea contestației

(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.*

ART. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

a) *organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

b) *soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.*

(3) *Procedură administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*

(4) *Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Referitor la aspectele menționate mai sus, având în vedere că:

- prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 a fost stabilit în sarcina petentei: suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,

- prin Procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, care a stat la baza plângerii penale nr. .../...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., organele de inspecție fiscale au consemnat drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu suma totală de ... lei din care:

- impozit pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de ... lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei;
- diminuare pierdere fiscală cu suma de ... lei;
- TVA stabilită suplimentar de ... lei,

și pentru neachitarea la termen a impozitului pe dividende în sumă de ... lei, a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a TVA stabilită suplimentar în

sumă de ... lei, au menționat faptul că au fost calculate accesoriile constând în majorări și penalități de întârziere în sumă de ... lei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța doar pe o parte din debite și accesoriile aferente întrucât:

- nu se poate defalca cuantumul debitelor și accesoriile aferente acestor debite (fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de calcul pe cumulat pentru impozitul pe profit, diminuarea pierderii, TVA și accesoriile aferente);
- organele administrative (organul de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale de către organele de cercetare penală asupra aspectelor din plângerea penală, cu influență directă asupra modului de stabilire a obligațiilor la bugetul de stat.

Astfel, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei, ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale.

Ori în momentul în care instanța se va pronunța asupra caracterului infracțional al faptei și va stabili persoana vinovată, acest lucru va atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate, în virtutea faptei infracționale, de către persoanele vinovate.

În consecință, soluționarea cauzei privind contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 prin care a fost stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
 - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
 - ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
 - ... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
 - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
 - ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,
- depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, motiv pentru care va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,
până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

III.2 Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr. ... / ...2014 nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală.

În fapt, din cuprinsul contestației rezultă că petenta contestă, pe lângă actul administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Procesul-verbal nr.... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Procesul-verbal nr.... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, a stat la baza formulării sesizare penală nr. .../...2014 care au fost transmise către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., cu adresa nr. .../...2014.

În drept, la art.85 – 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”

“ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

„ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) *** Abrogată

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea conform art.97 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 97 Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

Aceste prevederi trebuie coroborate cu art.108 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 108 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.”

Mai mult, trebuie avute în vedere și Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal", din anexa nr. 5.a și 5.b la O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ANEXA 5.a

*1) Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații faptice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.

ANEXA 5.b - Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal"

1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.”

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului.

Dimpotrivă, procesul-verbal are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate, astfel:

- fie prin raportul de inspecție fiscală, iar în baza raportului urmând să se emită decizia de impunere;
- fie pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, procesul-verbal urmând să stea la baza plângerii penale înaintate organelor de cercetare penală.

Față de toate cele arătate mai sus, posibilitatea de contestare și de soluționare, conferită de art. 205, art.213 alin.(1) (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.*

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale*

invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată pct.5.1, 5.3, 9.3 din O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“ 5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

Titlul de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.

În temeiul prevederilor legale mai sus invocate se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un act administrativ fiscal.

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului. Dimpotrivă, în speță, procesul-verbal a fost încheiat, pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

În speță, Procesul-verbal nr.... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, a stat la baza formulării sesizare penală nr. .../...2014 care a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., cu adresa nr. .../...2014, urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin urmare, procesul-verbal nr. ... / ...2014 care a stat la baza plângerii penale nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală, contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA;

... lei – impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

2. Respingerea contestației formulate de SC X SRL din ..., împotriva procesului-verbal nr. ... / ...2014, întrucât acesta nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL